

LE INTERRELAZIONI TRA PROPRIETÀ, DIRITTI SOCIALI E FISCO: DALL'ASSETTO COSTITUZIONALE ALLE LOGICHE COMUNITARIE*

Paola Batalocco**

SOMMARIO: I. Ruolo dell'imposizione fiscale tra diritti proprietari e diritti sociali. Profili di rilevanza nazionale. – II. Segue. Profili di rilevanza comunitaria – II.1. Il differente “approccio” dei principi fiscali costituzionali e comunitari. La prevalenza della logica mercatistica - II.2. L'affermazione dei diritti fondamentali nell'ordinamento europeo - II.3. Carta dei diritti e Trattato di Lisbona: uno sbilanciamento ai favore dei diritti sociali? - II.4. E' ravvisabile nell'ordinamento europeo il principio (o quantomeno un concetto analogo al principio) di uguaglianza tributaria così come previsto nel diritto interno? - II.5. Conclusioni.

I. Il ruolo dell'imposizione fiscale tra diritti proprietari e diritti sociali. Profili di rilevanza nazionale.

L'analisi delle interrelazioni tra il Fisco, i diritti sociali e i diritti proprietari nella Costituzione italiana, tema cui il Prof. Franco Gallo ha dedicato parte dei suoi studi, rappresenta un terreno fertilissimo per una riflessione scientifica sulla funzione che il tributo assume nel nostro sistema statale¹. La funzione che l'imposizione tributaria possa e debba svolgere nel contesto delle democrazie pluraliste del mondo occidentale contemporaneo è infatti un tema sul quale si sono vivacemente confrontati, negli anni, autorevoli studiosi del diritto tributario.

Il diritto tributario, quale fondamentale derivazione del diritto pubblico, ha un solido fondamento costituzionale che affonda le radici negli orientamenti filosofici e politici che, a partire dal diciannovesimo secolo, hanno caratterizzato il dibattito scientifico ed influenzato profondamente le politiche economiche degli Stati. Tali orientamenti, pur nati in seno alla medesima ideologia liberale, a sua volta figlia delle istanze illuministiche, hanno finito per contrapporsi, soprattutto in riferimento a taluni temi particolarmente delicati e complessi.

Uno di questi temi è certamente quello della funzione che debba essere attribuita al tributo nell'ambito del sistema Stato.

* La stesura del presente paper muove dalla lezione “Le interrelazioni tra proprietà, diritti sociali e Fisco” che il Ch.mo Prof. Franco Gallo ha tenuto il 7 marzo 2013 nell'ambito del Dottorato in “Diritto ed Impresa”, presso l'Università LUISS Guido Carli di Roma. L'autore è grato al Prof. Franco Gallo per i preziosi spunti di riflessione emersi durante la lezione nonché al Prof. Giuseppe Melis e all'Avv. Alessio Persiani per i validissimi suggerimenti. Un ringraziamento speciale va, inoltre, al collega dottorando Avv. Mattia Zecca, il quale ha contribuito alla redazione del paragrafo I.

** Dottoranda in “Diritto ed Impresa” presso l'Università LUISS Guido Carli di Roma.

¹ L'analisi che il Prof. Franco Gallo conduce sul dibattito scientifico in riferimento al tema in oggetto e l'esposizione delle sue originali tesi sul punto è contenuta, principalmente, in F. GALLO, *Le ragioni del Fisco*, Bologna, 2007. Per una sintesi degli argomenti affrontati nel predetto testo, si veda anche F. GALLO, *Proprietà, diritti sociali e imposizione fiscale*, in Giur. comm, 2010, 02, 197. È a tali scritti che si rinvia per un approfondimento del tema affrontato nel presente paragrafo I.

L'orientamento classico, tipico degli Stati liberali italiani preunitari del 1800, aspira ad un'economia liberista, in cui l'intervento statale di mediazione e di regolazione sia ridotto al minimo. In questo sistema economico, il ruolo dell'imposizione tributaria non può che essere neutrale nei confronti del mercato e trova un suo limite naturale nel rispetto della persona quale titolare di fondamentali e pre-istituzionali diritti proprietari. Ogni intrusione dello Stato nella società civile è vista, infatti, come un'oppressione del Leviatano nei confronti dell'individuo. In tale ottica, lo slogan *no taxation without representation* si traduce in termini di rifiuto di ogni prestazione imposta non consentita, che sia intesa quale vera e propria confisca, in quanto indebita violazione dei diritti proprietari. La tassazione, così, dovrebbe ispirarsi a schemi di tipo corrispettivo e proporzionale ed avere una funzione sinallagmatica che la leghi direttamente agli stessi servizi essenziali che finanzia.

A tale orientamento, già agli inizi del 1900, se ne è contrapposto un altro, sempre liberale, ma maggiormente egualitario e welfaristico nell'ispirazione, che tende ad una più ampia rivalutazione del ruolo sociale dello Stato.

Tale orientamento, che ha conosciuto una più matura elaborazione dopo la seconda guerra mondiale, ha contribuito fortemente a delineare in Italia, terminata la parentesi autoritaria dello stato fascista, la creazione dello stato sociale, vicino alle istanze del pensiero solidaristico cattolico e socialista. Secondo tale impostazione, la funzione del tributo non è solo quella di finanziare la spesa per i servizi pubblici, ma anche e soprattutto quella di redistribuire la ricchezza, contribuendo così al superamento degli squilibri socio economici ed alla riduzione delle diseguaglianze che il mercato inevitabilmente crea. Il mercato, infatti, non può esser considerato l'unico fattore di redistribuzione della ricchezza: con lo strumento del tributo, è il pubblico che deve prevalere sul privato ed intervenire attivamente nell'economia, abbandonando il ruolo marginale che l'ideologia liberista gli aveva riservato.

Guardando, poi, alle interrelazioni tra il Fisco e i diritti proprietari, si osserva come questi ultimi, pur costituzionalmente riconosciuti e garantiti, non godano però di una tutela assoluta, né rappresentano un attributo necessario e immancabile dell'individuo. La legge tutela i diritti proprietari quali strumenti dell'autonomia privata. Ciò non esclude che la stessa legge possa limitatamente e ragionevolmente piegare tali diritti al soddisfacimento di altre esigenze, aventi pari o superiore importanza in uno stato che si definisca come pluralista, finalizzate al perseguimento del benessere generale. In altre parole, la proprietà non può rappresentare un limite per la legge, perché è la stessa legge che la regola, la riconosce e la può piegare a finalità sociali.

Attribuendo al welfare una posizione preminente nel contesto costituzionale, tale orientamento afferma che tanto i diritti sociali quanto i diritti proprietari sono riconosciuti e garantiti certamente nell'*an*, mentre sono disponibili e decidibili nel loro *quantum*. Non trattandosi, infatti, di diritti predefiniti, il loro contenuto potrà essere determinato dalle contingenti maggioranze politiche a seconda del diverso peso che si sceglierà di dare alle istanze di giustizia sociale.

In tale contesto, la funzione del tributo non può essere quella di mero corrispettivo della fornitura di servizi pubblici. Essa, infatti, deve intendersi in termini distributivi. Il fondamento del dovere tributario, inteso come dovere dei consociati alla contribuzione alle pubbliche spese per la sussistenza dello collettività organizzata, si ritrova, nella Costituzione italiana, nell'articolo 53. Tale disposizione normativa, che abbandona la ricostruzione del tributo quale corrispettivo del godimento dei pubblici servizi, giustificandolo, invece, con la necessità del concorso di tutti all'esistenza stessa

dello Stato, in quanto collettività organizzata², svolge una duplice funzione: *solidaristica*, laddove richiama tutti i consociati a concorrere alle spese pubbliche necessarie alla sopravvivenza ed al progresso della comunità, in base alla forza economica di ciascuno; *garantista*, laddove pone dei limiti alla potestà tributaria, vincolando al concorso solo coloro che manifestino una effettiva capacità di contribuzione, nella misura e nei limiti della stessa³.

Il principio di capacità contributiva e di progressività del sistema fiscale va considerato quale diretta proiezione del principio di solidarietà di cui all'art. 2 e del principio di uguaglianza, formale e sostanziale, di cui all'art. 3. La nostra Carta fondamentale realizzerebbe così una simmetrica connessione tra diritti economici, diritti sociali e finanziamento di questi ultimi mediante l'imposizione tributaria.

A tal proposito, senza alcuna pretesa di esaustività, giova rilevare che tale lettura dell'art. 53 Cost. come espressione del principio di uguaglianza rappresenta il punto di partenza condiviso dalla dottrina tributaria⁴, la quale sposa poi diversi orientamenti con riferimento alla valorizzazione della funzione della capacità contributiva quale limite "assoluto", o al contrario "relativo", alla legittimità costituzionale delle norme tributarie, e quindi nella diversa discrezionalità concessa al legislatore nella scelta dei criteri di ripartizione delle spese pubbliche⁵.

Secondo la tesi "assolutista" è necessario che i presupposti dei tributi si sostanzino in componenti patrimoniali di cui i soggetti passivi possano disporre⁶; l'approccio "relativo" ritiene, invece, che anche le situazioni espressive di una maggiore capacità di soddisfare bisogni, pur non risultanti dalla disponibilità di componenti patrimoniali, possano assurgere ad elementi costitutivi delle fattispecie imponibili in tanto in quanto misurabili in denaro e quindi espressive della "potenzialità economica"⁷.

² In tal senso si esprime Ezio Vanoni nel Rapporto della Commissione Economica all'Assemblea Costituente, 1946, p. 131.

³ In proposito: F. TESAURO, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, IX ed., p. 65 ss.

⁴ Va, tuttavia, rilevato come, da un lato, i sostenitori dell'approccio "relativo", considerando il principio di capacità contributiva privo di una valenza autonoma, di fatto lo assorbono e annullano all'interno del principio di uguaglianza; dall'altro, la dottrina appartenente all'indirizzo "assoluto", rifiutandosi di ridurre il principio di capacità contributiva a mera espressione di un principio di razionalità e coerenza ed attribuendo ad esso un proprio significato, si limita a considerare il principio di uguaglianza come presupposto dello stesso principio di capacità contributiva.

⁵ Infatti, se può essere rinvenuta una base minima nell'individuazione di indici di capacità contributiva espressivi di "potenzialità economica", corrispondenti a fatti economicamente rilevanti, i due orientamenti giungono a riconoscere limiti diversi al potere legislativo attraverso l'art. 53 Cost.

⁶ Appartengono, tra gli altri, a tale indirizzo: E. GIARDINA, *Le basi teoriche del principio della capacità contributiva*, Milano, 1961, pag. 434 e ss.; I. MANZONI, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 66 ss.; G. GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1969, pag. 63 e ss.; ID., *Il senso della capacità contributiva*, in PERRONE L. e BERLIRI C. (a cura di), cit., pag. 25 e ss.; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1988; ID., *Il principio della capacità contributiva*, Padova, 1973, pag. 217 e ss.; G. FALSITTA, *Il doppio concetto di capacità contributiva*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pag. 889 e ss.; ID., *Manuale di diritto tributario*. Parte generale, Padova, 2010, pag. 148 e ss.; G. MARONGIU, *I fondamenti costituzionali dell'imposizione*, Torino, 1995, pag. 95 e ss.; A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, pag. 38 e ss.

⁷ Tale indirizzo risale a A.D. GIANNINI, *I rapporti tributari*, in Commentario sistematico alla Costituzione italiana (diretto da CALAMANDREI P. e LEVI A.), Firenze, 1950, I, pag. 281. Nella recente dottrina italiana, la tesi della capacità contributiva come limite relativo per il legislatore è stata sviluppata, in particolare, da F. GALLO., *Ratio e struttura dell'Irap*, in Rass. trib., 1998, pag. 627 e ss.; ID., *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*, Bologna, 2008; ID., *Proprietà e imposizione fiscale*, in Atti del convegno di Lisbona, 8-10 settembre 2009; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di*

Sul punto, il Prof. Gallo ha sottolineato la necessità che gli indici prescelti per il riparto siano prima di tutto equi, coerenti e ragionevoli, ben potendo sussistere ugualmente capacità contributiva anche laddove questi non siano espressivi di forza economica e pertanto non misurabili in termini di scambiabilità sul mercato: “...è il solo fatto dell’inserimento della persona-contribuente in un contesto istituzionale e sociale e non quello della sua identificazione con un soggetto titolare di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale, che dovrebbe giustificare, in via generale e astratta, l’assunzione della persona stessa a soggetto passivo d’imposta in relazione anche a indici di potenzialità economica rappresentati da posizioni e valori – “capacitazioni”, direbbe Amartya Sen – solo socialmente rilevanti, purché espressivi, in termini di vantaggio, di una capacità differenziata economicamente valutabile⁸”. Ne consegue che il legislatore non sarà vincolato nell’individuare il presupposto impositivo del tributo e potrà optare per qualsiasi indice valutabile economicamente, indipendentemente sia dalla disponibilità dei mezzi necessari per l’adempimento dell’obbligazione tributaria che dalla consistenza patrimoniale dei “fatti indice”.

Negli ultimi anni del ventesimo secolo, tuttavia, si è delineato un orientamento che è tornato ad ispirarsi maggiormente alle logiche liberistiche dei primi del 1900. La ragione del successo di tali teorie neoliberiste si trova probabilmente nell’aspra critica sollevata di fronte alle politiche welfaristiche ed assistenziali degli anni settanta ed ottanta, ritenute eccessivamente dispendiose e responsabili dell’esponentiale aumento della pressione fiscale. Il tributo non può permettersi più di esser considerato in termini solidaristici e partecipativi. In tale contesto, esso torna ad esser visto come una coercizione statale, accettabile solo entro certi limiti, che sacrifica i diritti individuali, primo fra tutti il diritto di proprietà. La proprietà ritrova così il suo ruolo pre-istituzionale ed intangibile. Si riconosce, infatti, il diritto naturale di ogni individuo a tutelare, con la proprietà, l’espressione materiale dei frutti del proprio lavoro. La tassazione, in questo ambito, gioca un ruolo minimale, volto a finanziare soltanto quei servizi che possano garantire una migliore difesa della proprietà e i servizi pubblici classici (difesa, giustizia, polizia, etc.).

La reazione a tale orientamento neoliberista non si è certamente fatta attendere. La tutela dei diritti sociali, accanto ai diritti proprietari, è un’istanza irrinunciabile da parte di una democrazia pluralista. Oltre alla finalità di garantire il sostenimento delle spese per tale tutela, la tassazione rappresenta e deve rappresentare ancora lo strumento principe nella rimozione delle disuguaglianze economiche e delle ingiustizie sociali, così da garantire a tutti una soglia minima di benessere materiale. Il tributo, in questo modo, non può rinunciare ad avere una funzione promotrice e redistributiva.

Il Prof. Gallo, dopo aver esposto le due teorie in contrapposizione, di recente tornate a dialogare sul terreno delle più attuali scelte di politica economica, ha espresso una netta condivisione dell’elaborazione welfaristica ed egualitaria, maggiormente coerente con l’impianto costituzionale italiano. Nel sistema delle interrelazioni tra la proprietà, il Fisco e il modello dello stato sociale, il tributo, mentre limita la proprietà, allo stesso tempo ne garantisce una maggiore tutela. Un sistema costituzionale fondato sul principio di uguaglianza, formale e sostanziale, e sul dovere di solidarietà non può

diritto tributario, Parte I, cit.; ID., *La funzione fiscale e la “capacità contributiva” nella Costituzione italiana*, pag. 3 e ss., in PERRONE L. e BERLIRI C. (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli, 2006.

⁸ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., pag. 86-87.

che pretendere uno strumento tributario capace di redistribuire la ricchezza e ridurre, così, le disuguaglianze economiche e sociali.

II. Segue. Profili di rilevanza comunitaria.

II.1. Il differente “approccio” dei principi fiscali costituzionali e comunitari.

La prevalenza della logica mercatistica

Come rilevato dallo stesso Prof. Gallo⁹, sembra, allo stato, non potersi negare l'esistenza di un'antitesi tra lo stesso stato sociale e l'integrazione europea.

Le radici di tale antitesi possono essere rinvenute in una diversa considerazione della fiscalità, la quale, nell'ottica comunitaria, viene vista come un eventuale fattore distorsivo della concorrenza, da limitare, coordinare e controllare, mentre nell'ottica «chiusa» degli ordinamenti nazionali – seppur con diverse gradazioni – uno strumento di raccolta delle risorse finanziarie essenziali per lo sviluppo e la sussistenza di una collettività secondo giusti principi distributivi.

Quale riflesso di queste antitetiche ottiche, i rispettivi principi tributari seguono strade diverse ed hanno una diversa *ratio*: da una parte, infatti, si hanno i principi costituzionali tributari – propri degli stati nazionali, di contenuto per lo più garantista e solidaristico, concepiti per essere applicati in un ambiente nazionale chiuso – della capacità contributiva e dell'uguaglianza tributaria sostanziale e della loro correlazione al principio del concorso alle pubbliche spese, dall'altra, i principi comunitari fiscali¹⁰ – influenzati dalla logiche economico-mercatistiche e di tutela dei diritti proprietari. In particolare, quandanche questi ultimi siano in qualche modo assimilabili ai primi, fanno parte di un differente sistema assiologico (in cui i diritti proprietari hanno una particolare, anche se non assorbente rilevanza), non rispondono, per la maggior parte, agli stessi valori e, comunque, non hanno la stessa forza espansiva, la stessa intensità e la stessa valenza economica e sociale¹¹.

⁹ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 130

¹⁰ Lo stesso Prof. Gallo ricorda che “...i più importanti dei principi comunitari fiscali sono stati individuati nell'unione doganale e nel conseguente divieto di dazi doganali interni alla Comunità e di tasse a effetto equivalente..., nella non discriminazione..., nel divieto degli aiuti di stato, con deroghe soltanto in casi espressamente previsti...e nell'efficienza e nella preservazione dei sistemi tributari nazionali, che non possono essere “toccati” nella loro essenza e nelle loro rationes, ma solo armonizzati e coordinati in applicazione dei principi di sussidiarietà e proporzionalità...”. Quest'ultimo principio è il più importante per i suoi riflessi sugli ordinamenti interni, in quanto esprime la libertà per gli stati membri di attuare proprie politiche fiscali redistributive nell'ambito del loro territorio (che non siano, beninteso, distorsive della concorrenza e lesive, nei confronti dei non residenti, di principi fondamentali comunitari). Cfr. F. GALLO, *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Editoriale scientifica, 2006; ID., *L'uguaglianza tributaria*, Editoriale scientifica, 2012.

¹¹ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., p. 130. Secondo l'A., “...è agevole rendersi conto che la scala dei valori sottesa ai principi comunitari è ancora quella economica (propria dei sistemi di libero scambio) della neutralità esterna e interna del fattore fiscale, in cui la fiscalità – sia quella delle imposte indirette necessariamente armonizzate sia, più recentemente, quella delle imposte dirette – è prevalentemente considerata, nell'ottica liberista e «negativa», in funzione di tutela dei diritti proprietari di cui la persona contribuente è titolare, oltre che dell'unità del mercato interno e delle quattro libertà fondamentali dell'UE...”. A tal proposito, è opportuno citare la sentenza *Commissione contro Francia* (Causa C-270/83 del 27 gennaio 1986) a partire dalla quale, la Corte di Giustizia ha gradualmente esteso le libertà fondamentali economiche alla materia delle imposte dirette segnando la fine dello “splendido isolamento” della legislazione interna tributaria. Cfr. F. GALLO, op. cit., F. VANISTENDAEL, *Le nuove*

Ciò può essere maggiormente compreso se di tiene conto dell'aspirazione alla neutralità che contraddistingue il fenomeno tributario in ambito comunitario: essendo, infatti, il finanziamento della Comunità demandato al sistema delle risorse proprie degli Stati, il rilievo della fiscalità, nella visione classica della costruzione comunitaria, non può che essere quello di potenziale ostacolo al funzionamento del mercato interno. *“Il mercato comune è quindi, nella visione accolta dai padri fondatori, una dimensione più ideale che geografica, nella quale si verifica spontaneamente il fenomeno dell'efficiente allocazione delle risorse”¹²*.

Tanto premesso, nelle righe che seguono, prenderemo le mosse dall'affermazione dei diritti fondamentali nell'Unione Europea per poi arrivare alle interrelazioni con la materia tributaria.

II.2. L'affermazione dei diritti fondamentali nell'ordinamento europeo

L'affermazione di diritti fondamentali propri dell'ordinamento europeo è stata caratterizzata, alle sue origini, da un procedere lento. Fino al 1992¹³, quando nel Trattato di Maastricht è stata introdotta una specifica disposizione, l'art. F¹⁴, relativa ai diritti fondamentali, non era mai stato previsto, nei trattati istitutivi delle Comunità europee, alcun catalogo di diritti, né un generico riferimento ad essi e all'esigenza di una loro tutela.

Tale lacuna veniva inizialmente ricondotta alle finalità esclusivamente economiche della Comunità economica europea, che sembravano potersi difficilmente conciliare con obiettivi di rispetto e tutela dei diritti dell'uomo. Come rilevato¹⁵, non sembrava potersi ignorare *“...l'idea che una tale assenza si debba, almeno in parte, alla considerazione dei Padri fondatori ai sensi della quale, visto il fallimento dei tentativi di dotare l'organizzazione comunitaria di una vocazione anche ultra-economica, era opportuno concentrarsi, in prima battuta, seguendo la logica pragmatica di Jean Monnet, sull'obiettivo del raggiungimento di un mercato unico, lasciando alla CEDU “l'esclusiva” in materia di diritti fondamentali...”*. Successivamente, altra dottrina¹⁶

fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una costituzione fiscale europea*, CEDAM, 2008.

¹² A. FANTOZZI, *Dalla non discriminazione all'eguaglianza in materia tributaria*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una costituzione fiscale europea*, CEDAM, 2008, p. 202. L'A. continua affermando come tale visione emerga...*“anche da un'analisi anche superficiale delle norme del trattato in materia fiscale, che sono tutte teleologicamente orientate alla realizzazione del mercato interno e/o a consentire il corretto funzionamento dello stesso...non è un caso se uno dei principi ispiratori del sistema dell'imposta sul valore aggiunto è proprio il principio di neutralità”*.

¹³ Ad ogni modo, va ricordato che, seppur naufragati, vi erano stati precedenti tentativi in tal senso. Si pensi, ad esempio, all'inserimento, nel primo progetto di Trattato sull'Unione Europea del 1984, all'art. 4 del c.d. “Progetto Spinelli”, di un preciso e dettagliato catalogo di diritti, nonché del richiamo alle tradizioni costituzionali degli Stati membri e alla CEDU.

¹⁴ Attuale art. 6 del Trattato sull'Unione Europea (TUE).

¹⁵ O. POLLICINO, *Unione europea e CEDU: analisi comparata della genesi e dei primi sviluppi della rispettiva azione, con particolare riferimento alla tutela dei diritti fondamentali*, in www.forumcostituzionale.it, 2012.

¹⁶ Secondo tale visione, quindi, l'omissione di una disposizione in tema di salvaguardia dei diritti fondamentali non era stata un caso, ma, al contrario, intenzionalmente voluta dai Padri fondatori in virtù della grande sensibilità verso questi ultimi espressa nelle Costituzioni nazionali. M. CARTABIA, *L'ora dei diritti fondamentali nell'Unione europea*, in M. CARTABIA (a cura di), *I diritti in azione. Universalità e pluralismo dei diritti fondamentali nelle Corti europee*, Il Mulino, Bologna, 2007.

rinveniva un'ulteriore motivazione nell'“...*intento dei Padri fondatori di lasciare che fossero gli Stati membri, con le loro Costituzioni, le loro Corti costituzionali ed i loro apparati giurisdizionali a garantire il rispetto dei diritti fondamentali anche nei confronti delle istituzioni comunitarie*”.

Ad ogni modo, che già anteriormente all'inserimento dell'art. F citato, la Corte di giustizia aveva intrapreso un percorso volto a colmare tale *vulnus* attraverso il riconoscimento dei diritti fondamentali come principi generali dell'ordinamento comunitario, tanto da conseguire il risultato di rendere la disposizione *de qua* una semplice trasposizione, una “ratifica normativa”, “dell'operato di portata “costituzionale” della Corte¹⁷”.

Pertanto, con il pieno riconoscimento nel diritto primario comunitario, attraverso l'art. F del Trattato di Maastricht, del principio del rispetto dei diritti umani tra i valori fondanti l'ordinamento comunitario e della CEDU quale parametro di riferimento, si assiste ad una definitiva “duplicazione” della tutela dei diritti fondamentali.

Ad ogni modo, era ancora assente, nel citato art. F, la codificazione di un preciso catalogo di diritti fondamentali. Tale lacuna verrà colmata qualche anno dopo con la predisposizione della Carta dei diritti fondamentali, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000, la quale, pur caratterizzata dall'iniziale mancanza di un valore giuridico vincolante¹⁸, ha rappresentato una svolta dell'ordinamento comunitario in chiave costituzionale¹⁹. Il richiamo esplicito, ad opera dell'art. 6 TUE della Carta di Nizza, come novellato dal Trattato di Lisbona, e la ivi prevista assegnazione ad essa dello stesso valore giuridico dei trattati, comporteranno il superamento di quella valenza meramente interpretativa attribuita al contenuto della Carta²⁰, che pertanto diverrà diritto positivo a cui, sia le istituzioni europee, che gli Stati membri dovranno sottostare. Per contro, va considerato, con riferimento al contenuto dei diritti fondamentali, come lo spirito ispiratore della maggior parte delle previsioni della Carta dei diritti sia fortemente ricognitivo e “*tutt'altro che rivoluzionario*”: come risulta anche dal Preambolo della Carta stessa: la Carta dei diritti “*riafferma i diritti derivanti in*

¹⁷ Cfr. Sent. del 12 novembre 1969, causa C-29/69, *Stauder*; sent. 17 dicembre 1970, causa C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*; sent. 14 maggio 1974, causa C-4/73, *Nold*, sent. 28 ottobre 1975, causa C-36/75, *Rutili*. In quest'ultima pronuncia, la Corte, per la prima volta, riconosce una posizione privilegiata, all'interno di trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo, alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, che viene a costituire il principale parametro di riferimento nei giudizi della Corte di Lussemburgo in materia di diritti fondamentali. Tale particolare rilevanza attribuita alla CEDU verrà specificata in successive sentenze, sostanziandosi nel richiamo diretto da parte della Corte di giustizia dei diritti CEDU, nonché della giurisprudenza della Corte di Strasburgo quale veicolo di interpretazione della Convenzione. Sul punto, cfr. O. POLLICINO e V. SCIARABBA V., *La Corte europea dei diritti dell'uomo e la Corte di giustizia nella prospettiva della giustizia costituzionale*, in www.forumcostituzionale.it nonché G. BIZIOLI, *Il processo di integrazione dei principi tributari nel rapporto fra ordinamento costituzionale, comunitario e diritto internazionale*, Collana “Problemi attuali di diritto tributario diretta da Franco Gallo e Raffaello Lupi”, n. 20, Cedam, Padova, 2008.

¹⁸ Solamente con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, infatti, è stata riconosciuto alla Carta di Nizza “lo stesso valore giuridico dei trattati”. Si ritiene opportuno sottolineare come, anche precedentemente all'affermazione della forza giuridica obbligatoria della Carta, la giurisprudenza comunitaria aveva valorizzato l'importante contributo apportato dalla predisposizione di tale catalogo di diritti. Vgs. in particolare, le conclusioni dell'Avvocato generale Tizzano relative alla causa C-173/99, *Broadcasting Entertainment, Cinematographic and Theatre Union*.

¹⁹ Cfr. F. SORRENTINO, *I diritti fondamentali in Europa dopo Lisbona (considerazioni preliminari)*, in *Corriere Giuridico*, 2010.

²⁰ Cfr. M. CARTABIA, *Il trattato di Lisbona*, in *Giornale di diritto amministrativo*, 2010.

particolare dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle Libertà fondamentali, dalle carte sociali adottate dall’Unione e dal Consiglio d’Europa, nonché dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell’Unione europea e da quella della Corte europea dei diritti dell’uomo”. Sotto questo profilo, la Carta dei diritti non introduce *ex novo* una tutela europea dei diritti fondamentali, ma contribuisce – e in modo assai significativo, specie all’indomani del Trattato di Lisbona e dell’assunzione di valore giuridicamente vincolante – al consolidamento di una realtà giuridica già radicata nell’ordinamento dell’Unione europea, specie, come detto, per merito della Corte di giustizia²¹.

In definitiva, come rilevato²², quanto al piano relativo alla tutela dei diritti fondamentali, il portato principale del Trattato di Lisbona attiene alle modifiche recate all’art. 6 del TUE, che, come noto, ha riconosciuto alla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea (di seguito, Carta dei diritti) il medesimo valore giuridico dei trattati, ha previsto l’adesione da parte dell’Unione europea alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo (di seguito, CEDU) ed ha sancito che i diritti fondamentali, come risultanti dalla stessa CEDU e dalle tradizioni costituzionali comuni degli Stati membri, costituiscono principi generali del diritto dell’UE.

Pertanto, può ritenersi come l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona abbia inciso direttamente sul consolidato quadro delineatosi nel corso degli anni in relazione ai complessi rapporti tra sistema giuridico dell’Unione Europea e quello della CEDU. Tuttavia, nell’ambito del rinnovato quadro normativo delineato dal Trattato di Lisbona, sono state rilevate difficoltà interpretative soprattutto con riguardo alle interrelazioni delle norme della CEDU con l’ordinamento dell’Unione Europea²³.

II.3. Carta dei diritti e Trattato di Lisbona: uno sbilanciamento ai favore dei diritti sociali?

Prendendo le mosse dall’art. 52, comma 3, nel quale si prevede che il significato e la portata dei diritti fondamentali contenuti nella Carta di Nizza sono uguali a quelli dei corrispondenti diritti garantiti dalla CEDU e che tale equivalenza può essere superata soltanto se “*il diritto dell’Unione concede una protezione più estesa*” del diritto fondamentale in considerazione, taluno ha ritenuto che il diritto fondamentale di proprietà deve, nelle intenzioni dei redattori della Carta, “precedere” sempre i diritti sociali; con la conseguenza di precludere ai legislatori nazionali la possibilità di bilanciare i diritti proprietari medesimi con quelli sociali, sul presupposto che la limitazione che ne può conseguire si risolverebbe in una riduzione di tutela rispetto a quella prevista dalla CEDU. Con l’ulteriore conseguenza di ridurre anche i limiti che il Fisco può imporre alla proprietà ai fini di finanziamento dei diritti sociali medesimi. Tale orientamento non sembra potersi condividere, anche alla luce dell’art. 17, laddove la Carta dei diritti, nel sottolineare la natura fondamentale del diritto di proprietà sulla falsariga dell’art. 1 del Protocollo addizionale alla CEDU, non assume una posizione rigida, limitandosi a riconoscere come unico limite esterno del diritto di proprietà l’interesse generale e la pubblica utilità.

²¹ G. MELIS e A. PERSIANI, *Trattato di Lisbona e sistemi fiscali*, 2013, p. 12

²² G. MELIS E A. PERSIANI, op. cit., p. 2

²³ G. MELIS E A. PERSIANI, op. cit., p. 4 ss.

Come ritenuto²⁴, con specifico riferimento al diritto di proprietà, la Corte di Strasburgo sembra aver da sempre riconosciuto agli Stati contraenti *“un’ampia latitudine di apprezzamento in merito alla selezione di obiettivi di politica economica e sociale compressivi dei diritti individuali di proprietà, annettendo rilievo all’esistenza di un giusto equilibrio tra le contrapposte esigenze”*, il quale *“...tende a porsi sul piano della necessità, intesa quale selezione di un mezzo non eccessivo per il raggiungimento del fine, secondo la tradizionale regola del c.d. «mildestes Mittel» elaborata dalla giurisprudenza costituzionale tedesca”*.

Del resto, non può non rilevarsi come, da un punto di vista generale, l’impostazione di fondo della Carta dei diritti e, in particolare, la rilevanza assegnata in tale sede ai diritti di natura sociale – che ricevono espresso riconoscimento e tutela nei capi III e IV della Carta dei diritti dedicati, rispettivamente, all’uguaglianza ed alla solidarietà – concorra, unitamente ad altri elementi di innovazione del Trattato di Lisbona in punto di individuazione degli obiettivi della costruzione europea, a connotare in senso più spiccatamente sociale – o, quantomeno, non più solo mercatistico – la direzione delle politiche sviluppate dalle istituzioni dell’Unione europea^{25 26}.

Seppur tutto ciò non possa definirsi una “rivoluzione” - la Costituzione prima e il Trattato di Lisbona, poi, si pongono in una prospettiva di perfetta continuità con il TCE - non può certamente essere ignorato il nuovo riferimento alla *“economia sociale di mercato”*, che dovrebbe essere inteso a valorizzare, appunto, la «dimensione sociale europea» dell’azione comunitaria, e dunque i diritti fondamentali, la solidarietà e gli aspetti egalitari. Ciò potrebbe comportare effetti sul piano fiscale ad esempio con riferimento alla materia degli aiuti di stato, giocando a favore di uno specifico contemperamento degli interessi in causa ai fini dell’applicazione della relativa disciplina ovvero far prevalere le finalità c.d. «promozionali» del diritto tributario²⁷.

II.4. E’ ravvisabile nell’ordinamento europeo il principio (o quantomeno un concetto analogo al principio) di uguaglianza tributaria così come previsto nel diritto interno?

²⁴ G. MELIS E A. PERSIANI, op. cit., p. 15

²⁵ G. MELIS E A. PERSIANI, op. cit., p. 13

²⁶ La dottrina citata rileva come, tuttavia, “Non sembra agevole, allo stato, comprendere come in questo quadro si collochi la previsione recata dall’art. 17 della Carta dei diritti: se da un lato, infatti, le norme in questione pongono maggiormente l’accento sul profilo individualistico della proprietà, ravvisandosi l’unica restrizione relativa alla regolamentazione dell’uso dei beni (e non alla loro privativa) nel generico richiamo all’*“interesse generale”* contenuto nel terzo periodo dell’art. 17, par. 1, occorre evidenziare, dall’altro lato, che la stessa Carta dei diritti enuncia, come detto, una molteplicità di valori sociali che ben possono integrare la predetta nozione di interesse generale e, per tale via, consentire tanto alle istituzioni dell’Unione quanto alle autorità nazionali di ponderare i diritti individuali con i valori sociali legati all’eguaglianza sostanziale, alla solidarietà ed al rispetto della persona umana, ferma restando, anche in tal caso, l’osservanza di quel «giusto equilibrio» affermato in ambito CEDU e più volte richiamato anche dalla giurisprudenza della Corte di giustizia”.

²⁷ Cfr. G. MELIS E A. PERSIANI, op. cit., p. 38. Ad avviso degli Autori: “Questa finalità promozionale, comportando una minore imposta in capo a determinati soggetti, costituisce un’evidente deroga al criterio del riparto, determinando, a parità di spesa pubblica da finanziare, una maggiore imposta in capo ai restanti soggetti. Ecco dunque che, trovando detta funzione di riparto copertura nel principio di capacità contributiva di cui all’art. 53 della Costituzione, occorre che l’agevolazione trovi parimenti copertura in un altro principio costituzionale, giustificando un bilanciamento di valori”. Gli Stessi ravvisano come “Un siffatto bilanciamento trova tuttavia difficoltà di recepimento sul piano europeo”.

Quanto sopra detto circa l'attuale difficile compatibilità dell'ordinamento interno tributario con quello comunitario appare più evidente soprattutto con riferimento al principio costituzionale dell'uguaglianza fiscale.

Ritenendo indubbio che il principio di uguaglianza tributaria è entrato nell'ordinamento comunitario come valore fondamentale²⁸, non si può tuttavia affermare con certezza che il diritto comunitario garantisca attualmente la stessa intensità di tutela del diritto costituzionale interno e, comunque, che esso abbia nel suo ambito lo stesso significato di principio di giustizia distributiva (verticale e orizzontale) che ha nell'ambito del diritto interno tributario, o sia in qualche modo allo stesso riconducibile²⁹.

Con riferimento alla prima questione (stessa intensità di tutela?), il dubbio è alimentato dalla già accennata considerazione che, salvo alcuni casi che non interessano la materia fiscale, il principio di uguaglianza nell'ordinamento comunitario (è stato ed) è considerato in senso formale nell'ambito di un sistema caratterizzato dalla netta separazione tra società civile, mercato e Stato e generalmente inteso nel senso funzionale alla correzione degli squilibri del mercato e alla rimozione di discriminazioni derivanti da differenze di condizioni personali; in altri termini, questo principio non rappresenta una regola generale e inderogabile, secondo cui alla posizione migliore e di vantaggio occupata nella società dai singoli deve corrispondere un maggiore concorso degli stessi alle pubbliche spese. Come rilevato, se il principio di uguaglianza sostanziale presuppone – come la presuppone l'ordinamento italiano – la possibilità per il potere pubblico di adottare, in armonia con l'altro principio fondamentale di solidarietà, misure di riequilibrio sociale derogatorie rispetto al principio del libero mercato, *non dovrebbe dubitarsi che tale definizione è, almeno per ora, assente nel diritto comunitario quale risulta dai Trattati europei. E ciò perché per esso il superamento delle disparità di trattamento è ancora in gran parte rimesso al funzionamento dei meccanismi di un mercato basato sull'osservanza delle regole della concorrenza. Del resto, le ragioni della sottolineata differenza hanno radici storiche e sono coerenti alla sottolineata ispirazione liberista del Trattato di Roma*³⁰.

Con riferimento al significato, è pacifico come il principio interno di uguaglianza tributaria e il principio di non discriminazione, di cui all'art. 110 Tfu, non siano sovrapponibili né tantomeno confrontabili. Il principio di non discriminazione è stato finora pacificamente ritenuto – almeno ai fini fiscali – solo un aspetto *formale* del principio di uguaglianza riferito alla distinzione tra soggetti, essendo diretto a garantire unicamente che un soggetto non residente che opera in uno dei paesi dell'Unione non sia discriminato fiscalmente (rispetto al residente) dallo Stato della fonte. In tal senso anche la Corte di giustizia, la quale in diverse occasioni si è espressa ribadendo la natura strumentale di tale principio, volto all'eliminazione delle asimmetrie fiscali che, sul piano soggettivo, si frappongono alla realizzazione del mercato interno e all'operare della concorrenza ovvero finalizzato alla realizzazione delle libertà economiche fondamentali³¹.

²⁸ Basta pensare, come ravvisa il Prof. Gallo, al rilievo che la Carta di Nizza, nel suo Titolo III, attribuisce all'uguaglianza nelle sue diverse specificazioni. Cfr. F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, editoriale scientifica, 2012 nonché ID., *Ordinamento comunitario e principi fondamentali tributari*, Editoriale scientifica, 2006.

²⁹ F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, editoriale scientifica, 2012, p. 50 ss.

³⁰ F. GALLO, *Etica e giustizia nella «nuova riforma tributaria»*, in *Politica del diritto*, 2003, 4, pp. 1 ss.

³¹ Cfr. Corte di giustizia 15 marzo 1983, causa 319/83. Vgs. anche Causa 132/93 del 16 giugno 1994, *Steen*.

Come rilevato³², “...il limite principale della giurisprudenza della Corte in materia di non discriminazione fiscale deriva... dall’originaria strutturazione in funzione attuativa del principio di neutralità fiscale. Allo stesso modo da tale caratteristica genetica deriva la carenza di sistematicità nel campo delle possibili giustificazioni delle discriminazioni... Ciò, del resto, è coerente con...[l’]...accezione negativa dell’approccio alla fiscalità comunitaria. Vietare, rimuovere, impedire discriminazioni e ostacoli che si frappongano al corretto funzionamento di tale mercato, sono concetti e azioni che bene esprimono questa visione tradizionale, e come tali, infatti, sono stati ampiamente sviluppati. Le giustificazioni, invece, attengono alla dimensione promozionale della fiscalità e postulano una visione sostanziale del principio di uguaglianza che non ha ancora avuto, nella ricostruzione della Corte, un’attenzione sufficiente a consentirne un’organizzazione sistematica”.

Da quanto sopra rilevato, emergerebbe, dunque, l’esistenza, nell’ordinamento tributario europeo soltanto di un concetto di *uguaglianza formale*. Non vanno, tuttavia, trascurati alcuni “spiragli”, secondo alcuni “segni premonitori”, di sostanzialità.

Il riferimento è alla Carta dei diritti di Nizza (a maggior ragione a seguito del riconoscimento del valore giuridico ad opera del Trattato di Lisbona) nella quale sembra possibile individuare, *in nuce*, alcuni elementi testuali che legittimerebbero una ricostruzione evolutiva del sistema di finanza pubblica comunitario in termini di uguaglianza sostanziale e, perciò, di giustizia distributiva³³.

Sul punto, è stato rilevato come tali elementi testuali non vadano sopravvalutati e non consentano, comunque, di mitigare l’attuale inconfontabilità della disciplina comunitaria con quella interna. In particolare, *il mero riferimento fatto dagli articoli da 20 a 26 del titolo III al valore dell’uguaglianza – e alle sue specifiche declinazioni in termini di uguaglianza davanti alla legge, non discriminazione, rispetto della diversità culturale, religiosa e linguistica, parità tra donne e uomini, protezione dei diritti dei minori, degli anziani e dei disabili – non consente...di costruire un cogente principio fiscale comunitario di uguaglianza sostanziale e di giustizia distributiva che duplichi l’omonimo principio di diritto interno*³⁴...

Secondo altra dottrina³⁵, non può trascurarsi come “...diversi tra i diritti tutelati dalla Carta dei diritti trovino il proprio fondamento in quell’essenziale principio di non discriminazione – come specificato dalle previsioni in tema di libertà fondamentali – cui la Corte di giustizia ha più volte riconosciuto un’efficacia speciale e trascendente le materie di specifica competenza, imponendosi la sua osservanza da parte degli Stati membri anche quando questi agiscano nel quadro delle proprie competenze esclusive”³⁶. La stessa dottrina sottolinea l’importante evoluzione seguita dal principio di eguaglianza parallelamente all’evolversi della costruzione europea: in particolare, in

³² A. FANTOZZI, *Dalla non discriminazione all’eguaglianza in materia tributaria*, in A. DI PIETRO (a cura di), *Per una costituzione fiscale europea*, CEDAM, 2008, p. 202 ss.

³³ Vgs. riferimento ai valori fondamentali di dignità umana, libertà, democrazia, solidarietà e, appunto, di uguaglianza e agli obiettivi simmetrici di sviluppo sostenibile, di piena occupazione, di progresso sociale e di promozione della giustizia sociale (titoli I, II, III e IV della Carta dei diritti) oppure l’inclusione dell’uguaglianza tra i valori su cui si fonda l’Unione (art. 2 del TUE).

³⁴ F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit. 138

³⁵ G. MELIS e A. PERSIANI, op. cit., 11

³⁶ La dottrina in esame, a testimonianza della direzione «estensiva» dell’ambito applicativo del principio di non discriminazione, cita la sentenza della Corte di giustizia, del 2 febbraio 1989, relativa alla causa C-186/87, *Ian William Cowan c. Tresor Public*, la sentenza del 5 giugno 2008, relativa alla causa C-164/07, *James Wood c. Fonds de garantie des victimes des actes de terrorisme et d’autres infractions*.

una prima fase (a partire dagli anni '70) si è assistito ad *una progressiva affermazione del principio di eguaglianza in senso formale sotto il profilo dell'ampliamento del suo ambito di operatività sia ratione materiae, sia ratione subiecti*; in una seconda fase (coincidente con l'entrata in vigore del Trattato di Maastricht e di Amsterdam), ha iniziato a concretizzarsi un *riconoscimento della dimensione sostanziale del principio di eguaglianza*; mentre nella terza e ultima fase (non ancora conclusa, coincidente con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona e la conseguente "comunitarizzazione" della Carta di Nizza) si è riscontrata l'affermazione, all'art. 21 della Carta dei diritti, *di un generale divieto di discriminazione, che in tal modo supera la tassatività delle cause di discriminazione che connotava il precedente art. 13 del Trattato CE*³⁷.

II.5. Conclusioni

Cosa sarebbe...questa società se non si fosse...fondato il riparto dei carichi pubblici sui principi di equità e di giustizia distributiva in luogo dei principi commutativi e di tutela integrale della proprietà e non si fosse tentato di superare i fallimenti, le imperfezioni e il malfunzionamento del mercato medesimo attraverso la fissazione di regole che ne garantiscano quantomeno l'efficienza?

Così si interroga, in una prospettiva nazionale un economista italiano³⁸; ciò a cui vorremmo arrivare è se tale interrogativo può porsi anche nell'ambito dell'Unione Europea.

Ancor più provocatoriamente si interroga un giurista neozelandese³⁹, il quale prospetta in termini di domande alternative possibili (propendendo per la seconda ipotesi): *proclamare i diritti di welfare significa supplicare i proprietari di essere un po' più generosi o vuol dire, invece, domandarsi in base a quale diritto essi pretendono di tenere qualcosa esclusivamente per sé innanzi al disperato bisogno di altri?*

Come rilevato, il principio di uguaglianza sostanziale, e, quindi, di giustizia distributiva, appare ancora troppo timidamente nell'ordinamento dell'Unione, sentendo ancora il peso di una logica mercatistica che, seppur in alcuni contesti mitigata, mantiene la sua posizione al vertice della piramide dei valori, così come originariamente delineata dal Trattato di Roma.

Anche volendo aderire ad una tesi più "ottimistica" e prospettare in futuro maggiori aperture non può non considerarsi che il Trattato di Lisbona non sembra

³⁷ Come dimostrato dalla dottrina in esame, in tutto questo percorso evolutivo, significativo è stato l'apporto della giurisprudenza della Corte di giustizia Cfr., *ex multis*, sent. 22 novembre 2005, relativa alla causa C-144/04, *Werner Mangold c. Rüdiger Helm*; sent. 19 gennaio 2010, relativa alla causa C-555/07, *Seda Kucukdeveci c. Swedex*; sent. 30 settembre 2010, relativa alla causa C-104/09, *Pedro Manuel Roca Álvarez c. Sesa Start España ETT SA*, sent. 11 novembre 2010, *Dita Danosa c. LKB Līzings SIA*. Gli stessi Autori, ribadiscono, tuttavia, la tendenziale difficoltà ad affermare l'operatività del principio stesso nei (tuttora ampi) settori della fiscalità estranei all'area di influenza del diritto dell'UE, sebbene non possa trascurarsi come sia in corso una lenta ma progressiva evoluzione volta a ricomprendere, quantomeno in modo indiretto, le misure di natura tributaria entro il perimetro di interesse delle istituzioni europee, facendo leva sulla crescente attenzione delle stesse istituzioni verso tematiche di coesione sociale che, in quanto tali, ben possono coinvolgere la leva tributaria in funzione del raggiungimento di finalità più ampie e generali. Sul punto, cfr. F. GALLO, *L'uguaglianza tributaria*, Napoli, 2013, p. 50 ss. e 72 (in particolare le note 30, 31 e 32).

³⁸ L. BERNARDI, *Imposte giuste, giuste giustizie e riforme impossibili*, in *Politica economica*, 2002, 3, p. 585 ss.

³⁹ J. WALDRON, *Two Sides of the Coin, Liberal Rights*, Cambridge, 1997

ancora essere in grado di aprire un varco verso una interpretazione estensiva del principio di uguaglianza nel campo tributario: si pensi ad esempio al fatto che il paragrafo 2 della Dichiarazione n. 1 ad esso annessa, cui fa eco l'art. 6 TUE, dispone che *“la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle competenze dell'Unione”* e, soprattutto, non *“introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica le competenze o i compiti definiti dai Trattati”*⁴⁰.

Nell'ottica di un futuro cambiamento, rilevante sarebbe una prospettiva fondata sul coordinamento tra principi di solidarietà e concorrenza, come è già avvenuto in materia giuslaburistica⁴¹.

Peraltro, laddove si superasse in futuro l'impostazione liberista e neutralista finora accolta in materia tributaria e si recepissero i principi fondamentali tributari di garanzia, andrebbe considerato anche il problema dell'autonomia impositiva dell'Unione. Se, infatti, tramite il riconoscimento della Carta di Nizza da parte del Trattato di Lisbona, è stata recepita la protezione dei tradizionali diritti civili e sociali, parimenti dovrebbero trovare posto i correlati principi generali riguardanti le entrate proprie dell'UE, che di tali diritti costituiscono il necessario risvolto realizzativo sul piano finanziario.

Come rilevato, infatti, *un fisco europeo è, infatti, un passaggio essenziale perché l'UE prenda il posto dello stato sociale come produttore di sicurezza per i suoi cittadini*⁴².

⁴⁰ Il che vorrebbe significare che il principio fondamentale di uguaglianza previsto dalla Carta dei diritti, per avere effettivamente un valore assoluto anche nel campo tributario e per identificarsi con quello nazionale di cui agli artt. 3 e 53 Cost., dovrebbe trovare nelle norme dei Trattati una rispondenza in termini di competenza che ancora non c'è.

⁴¹ Per i possibili riflessi in materia tributaria, vgs. la sentenza della Corte di Giustizia, 10 maggio 2011, relativa alla Causa C-147/2008, *Juergem Roemer*.

⁴² F. GALLO, *Le ragioni del fisco*, op. cit., 135